

Resumen y ejercicios prácticos de la NIC 2 IFRS: EXISTENCIAS

Pedro D. Retamal González

Contador Auditor U. Gabriela Mistral

Diplomado conducente a Magíster en Tributaria de la U. de Chile

Diplomado en Contabilidad Internacional IFRS de la Universidad D. Portales

Alcance:

Se aplica a todas las existencias, excepto:

- Obras en curso correspondientes a contratos de construcción. (NIC 11)
- Instrumentos financieros. (NIC 32 y NIC 39)
- Activos Biológicos y productos agrícolas en el punto de cosecha. (NIC 41)

Además esta norma no se aplica a las existencias mantenidas por:

- Productores de productos agrícolas y forestales después de la cosecha, y productos minerales que sean valorados al Valor Neto Realizable.
- Intermediarios de “commodities” que valorizan sus existencias al valor justo menos los costos de venta, los cambios en ese valor son reconocidos en utilidad o pérdida en el periodo en que ocurre el cambio.

Definiciones:

El concepto de Existencias hace referencia a los siguientes términos:

- Activos para ser vendidos en el curso normal del negocio (productos terminados).
- Activos que se encuentran en el proceso de producción con el propósito de venderlos (productos en proceso).
- Activos que se mantienen como materias primas, materiales o suministros destinados a ser consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios.
- Valor neto realizable: es el precio estimado de venta en el curso normal del negocio menos los costos estimados para terminar su producción y los costos necesarios para efectuar la venta.
- Valor justo: es el monto por el cual un activo podría ser intercambiado, o un pasivo liquidado, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción libre e independiente.

Valorización:

Las existencias se valorizan al menor entre el costo de adquisición y el valor neto realizable. El costo de las existencias incluye todos los costos derivados de la adquisición, los costos de transformación o conversión y otros costos incurridos directamente.

Están excluidos los costos de almacenamiento posteriores a la terminación del producto, las pérdidas anormales, y otros que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales y los costos de comercialización. Se permite capitalizar los costos financieros durante el periodo requerido para la fabricación del producto. Las diferencias de cambios de las mercaderías importadas no forman parte del costo.

Costo de adquisición:

Incluye:

- Precio de compra.
- Aranceles y otros impuestos no recuperables de las autoridades fiscales.
- Transporte, almacenamiento, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.
- Menos: descuentos comerciales y rebajas del precio.

Costo de conversión:

Incluye:

- Costos directos de producción (mano de obra directa y materiales)
- Costos indirectos, fijos o variables, en los que se hayan incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. En el caso de varios productos los costos indirectos se distribuyen de forma racional y consistente.

Métodos de valorización:

Métodos de valorización en base a costos reales:

- FIFO
- Costo promedio ponderado
- Se debe utilizar el mismo método para todas las existencias de la misma clase, permitiéndose distintos métodos para grupos de existencias diferentes.
- LIFO : no se puede aplicar por norma

Otros sistemas de valorización de costos:

- Método del costo estándar

- Método de los minoristas (precio de venta menos margen bruto estimado), se usa para productos de alta rotación, márgenes similares y para los que es impracticable utilizar otros métodos de costos.
- Identificación específica de costos para existencias que no tienen muchas diferencias y éstas no son intercambiables.

Pérdida de valor: Se rebaja el valor de las existencias hasta el valor neto realizable. El valor neto realizable es el precio estimado de venta menos los costos estimados para su venta y terminación.

Información a revelar: Las políticas contables adoptadas para la valorización de las existencias.
 Método del costo que se haya utilizado.
 El valor total en libros de las existencias, revelado de acuerdo con la clasificación que resulte más apropiada para la entidad.
 El valor en libros de las existencias que se hayan contabilizado por su valor justo menos los costos de enajenación.
 El valor de las existencias reconocidas como gastos durante el periodo.
 Los montos de las pérdidas de valor de las existencias reconocidos como gastos.
 Los reversos de correcciones valorativas que se hayan reconocido como menores gastos en el periodo y las circunstancias que han producido ese reverso.
 El valor libro de las existencias comprometidas como garantías para el cumplimiento de las deudas en que haya incurrido la entidad (pasivos).

Primera aplicación: Se debe aplicar la NIC 2 de manera retroactiva, reflejando cualquier impacto en otras reservas, una vez deducido el efecto tributario.

EJEMPLO 1

La Farmacia XX, S.A., tiene contraído un acuerdo con el Laboratorio YY, S.A. según el cual, la Farmacia XX S.A. mantiene un stock de remedios en sus locales mediante un contrato de depósitos. Estos productos no serán facturados por el Laboratorio YY, S.A. hasta que no se produzca la venta a los clientes de la cadena de farmacias.

Supongamos que se produce un pedido de \$ 10.000.000 en estas condiciones. ¿Debería el Laboratorio YY, S.A. contabilizar los ingresos por la entrega de estos remedios a la Farmacia XX, S.A, aun cuando sigue manteniendo la propiedad de los mismos? ¿Debería la Farmacia XX, S.A. registrar la adquisición de dichos remedios mediante su correspondiente cuenta de Existencias aún cuando no se haya facturado por parte del proveedor?

Solución:

Las NIIF (IFRS) nos plantean diferentes definiciones. En primer lugar, solucionaremos el registro que debe efectuar el Laboratorio YY, S.A.

Laboratorio YY, S. A.

Basándose en el marco conceptual de las NIFF (IFRS) respecto a las condiciones de registro de ingreso procedente de una venta de bienes, comprobamos que se cumplen los requisitos por parte de esta empresa:

- En este caso, la Farmacia XX ha obtenido riesgos y beneficios al aceptar el contrato de depósito de remedios, ya que esta empresa se responsabiliza del estado de estos productos, de su gestión para la venta, como de los probables beneficios que se obtenga.
- El Laboratorio YY, S.A. ha transferido los remedios, por lo que ha perdido el control sobre los mismos.
- Se aplicarán las normas de valoración correspondientes a las existencias para valorar con fiabilidad los ingresos.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Debido a lo anterior, se cumplen los requisitos de reconocimiento de ingresos, por lo que El Laboratorio YY, S.A. Debería registrar contablemente esta operación, en cuanto se produzca el traspaso de estos productos (remedios) a la Farmacia XX S.A, los asientos contables que se deben efectuar son los siguientes:

Asiento Contable Laboratorio YY del Ejercicio 1:

----- 1 -----		
Cientes	\$ 10.000.000	
Ingresos por Venta		\$ 10.000.000

La Farmacia XX deberá contabilizar la compra de existencias en cuanto adquiera el riesgo y la posibilidad de obtener beneficios.

Asiento Contable Farmacia XX del Ejercicio 1:

----- 1 -----	
Mercaderías	\$ 10.000.000
Proveedores	\$ 10.000.000

EJEMPLO 2

La Librería AA distribuye una enciclopedia de la historia universal. Por cada ejemplar vendido, a un precio de \$ 150, la Librería AA cobra una comisión del 10%. Los ejemplares están en el almacén de la Librería AA pero ésta no ha adquirido en ningún caso el riesgo sobre los mismos.

Solución:

En este caso, la Librería AA no ha adquirido existencia alguna. Hasta que no se produzca una venta, no deberá realizar ninguna anotación en su Libro Diario. En el momento en que se realice, deberá registrar un ingreso por la comisión que le corresponda.

Asiento contable ejemplo 2:

----- 2 -----	
Banco	\$ 150
Otros Ingresos	\$ 15
Acreedores varios	\$ 135

Glosa: Ingreso por la comisión

EJEMPLO 3

La empresa EE. S.A. compra 1.000 uds. del producto A. El precio de compra es de \$ 20 por unidad. Actualmente el producto se encuentra en promoción y la empresa vendedora ofrece un descuento del 3%. Adicionalmente, la empresa EE. S.A. negocia un descuento por volumen de compra de un 2 % sobre el precio de catálogo del producto, así como un descuento por pronto pago de \$ 350 pesos. Los gastos de transporte a cargo del comprador ascienden a \$ 250 pesos. Tanto en este ejemplo como en los siguientes se excluye, para, mayor claridad, la contabilización de IVA.

Solución:

Precio de Adquisición del producto A

Precio según catálogo: 1.000 uds. a \$ 20	20.000
- Descuento por promoción del 3%	(600)
+ Transporte	250
Precio de Compra	<u>19.650</u>
- Descuento por volumen de un 2%	(400)
- Descuento por Pronto pago	(350)
Precio de Adquisición	<u>18.900</u>

Asiento contable ejemplo 3:

----- 3 -----	
Mercaderías	\$ 18.900
Proveedores	\$ 18.900

EJEMPLO 4

La empresa Sur S.A., que se dedica a la comercialización de cierta mercadería, presenta al inicio del ejercicio XI los siguientes saldos relacionados con dicha mercancía.

Mercaderías "A" (2.000 uds. a \$ 100).....	\$ 200.000
Mercaderías "B" (1.000 uds. a \$ 150).....	\$ 150.000

Al cierre del ejercicio, de acuerdo con el inventario realizado, las existencias comerciales presentan los siguientes saldos:

Saldos finales	Precios de Adquisición	Precios de venta
Mercaderías "A" (2.600 uds. a \$ 98)	\$ 254.800	\$ 97 /ud.
Mercaderías "B" (945 uds. a \$ 148)	\$ 139.860	\$ 147 /ud.

Los gastos de venta de la Mercadería "A" se estiman en \$ 5.000 pesos.

Para la totalidad de las Mercaderías "B" existe un contrato de venta a firme un precio de \$ 154 por unidad, estimándose en \$ 4.000 pesos sus gastos de adquisición.

Se pide: Cálculo de la corrección valorativa y la pérdida por deterioro, si procede, y asientos contables en el Diario.

Solución:

Dada la baja generalizada de precios, procede comprobar si es necesario realizar correcciones de valor en las existencias, para ello diferenciaremos los dos tipos de mercadería puesto que para una de ellas existe un contrato de venta a firme.

Mercadería "A":

$$\text{VNR} = \text{Valor en mercado} - \text{gastos de ventas} = \$ 252.200 - \$ 5.000 = \$ 247.200.$$

Como el VNR de estas mercaderías es inferior su precio de adquisición, procede disminuir la valoración en balance, al mismo tiempo que se reconoce una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia:

$$\text{\$ } 254.800 - \text{\$ } 247.200 = \text{\$ } 7.600$$

Mercadería “B”

En este caso, aunque el VNR de las mercaderías sea inferior al precio de adquisición, no procede realizar correcciones valorativas porque la totalidad de las mercaderías han sido objeto de un contrato de venta a firme y el precio de venta estipulado cubre el precio de adquisición más los gastos de adquisición pendientes de realizar:

$$\text{Precio de venta estipulado: } 945 \text{ uds. } \times \text{\$ } 154 = \text{\$ } 145.530 > \text{\$ } 143.860$$

$$\text{Precio de adquisición + gastos comerciales} = \text{\$ } 139.860 + \text{\$ } 4.000 = \text{\$ } 143.860$$

Los registros contables a realizar al final del ejercicio X1, en el libro Diario, solamente afectan a la mercadería tipo A:

Asiento contable ejemplo 4:

----- 4 -----	
Pérdida por deterioro existencias “A”	\\$ 7.600
Mercaderías “A”	\\$ 7.600

Glosa: por el deterioro determinado al cierre del ejercicio de la mercadería “A”.

EJEMPLO 5

La empresa industrial RETA, que comercializa el producto “P”, obtenido a partir de la materia prima “MM”, presenta al inicio del ejercicio X1 los siguientes saldos relacionados con dicha materia prima:

Materia prima “MM”\$ 50.000

Al cierre del ejercicio X1, de acuerdo con el inventario realizado, la cuenta materias primas presenta el siguiente saldo:

Materias primas “MM”\$ 75.000

El VNR de las materias primas, obtenido con la información mas fiable (es decir, el importe que se obtendría por la venta del producto “P”, en el curso normal del negocio, deducidos los costos estimados necesarios para terminar su fabricación y los costos necesarios para su venta) es de \$ 65.000 pesos y el valor de reposición de las materias primas \$ 67.000 pesos. Se pide: Cálculo de la corrección valorativa y la pérdida por deterioro, si procede.

Solución:

En el caso de materias primas, la norma establece que la corrección valorativa se realizará hasta su precio de reposición, si éste fuera superior al valor neto de realización.

El valor de reposición de las materias primas es mayor que su VNR, por lo que se toma el costo de reposición como valor de referencia. Y como éste es, a su vez, inferior a su precio de adquisición, produce un ajuste del valor de las materias primas en el balance y se reconoce una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia:

Materia prima “MM”: $\$ 75.000 - \$ 67.000 = \$ 8.000$.

Los registros contables a realizar al final del ejercicio X1, en el libro Diario, serán:

Asiento contable ejemplo 5:

5	
Perdida por deterioro materia prima “MM”	\$ 8.000
Materia prima “MM”	\$ 8.000

EJEMPLO 6

La empresa vitivinícola “Bodegas Cordillera” tiene al cierre del ejercicio 2009 vino en proceso de elaboración. El período de maduración del vino es de 2 años, siendo el detalle de los costos de elaboración incorporados los siguientes:

- Uva consumida\$186.000
- Costos de flete \$ 30.000
- Mano de obra directa\$900.000
- Costos indirectos de elaboración.....\$270.000

Con fecha 1 de enero de 2009, la sociedad había solicitado un préstamo para cubrir el periodo de elaboración y maduración por un valor de \$ 1.200.000, tipo de interés 6% anual pagadero por anualidades vencidas. Ha utilizado el importe total del préstamo para financiar el proceso de producción.

Los costos pendientes de incorporación hasta que el vino este embotellado se valoran en \$290.000 y el valor en el mercado del vino dispuesto para la venta se calcula en \$1.800.000 debido a la baja calidad de la cosecha de este año. Los costos de comercialización se estiman en un 10 % del valor del vino en el mercado.

Se pide: Valoración del vino en barricas a 31 de diciembre de 2009, corrección valorativa, si procede, y registro en el libro Diario. No había existencias iniciales.

Solución:

Valor del vino en barricas al 31/12/2009

Consumo de materias primas	216.000
Mano de obra directa	900.000
Costos indirectos de elaboración	270.000
Gastos financieros	72.000
Costo Producción en curso	<u>1.458.000</u>

En este caso se realizarán correcciones valorativas cuando el VNR de los productos en curso sea inferior a su costo de producción; entiendo por VNR de los productos en curso el importe que se puede obtener en el mercado por la venta de los productos terminados, deduciendo los costos necesarios para terminar su fabricación, y deducidos también los gastos estimados de venta. En todo caso habrá que tener en cuenta el grado de avance de la producción en curso.

$$\text{VNR del vino en barricas: } 1.800.000 - 290.000 - 180.000 = \$1.330.000$$

Diferencias entre el costo de producción y el VNR de la producción en curso:

$$1.458.000 - 1.330.000 = \$128.000$$

Por tanto, se procederá a minorar las existencias de productos en curso y reconocer la pérdida por deterioro por la parte proporcional al grado de avance de un 81%, es decir:

$$\$128.000 \times 81\% = \$103.680$$

----- 6 -----		
Perdida por deterioro de existencias	\$ 103.680	
Producto en Proceso		\$ 103.680

Glosa: deterioro de las existencias al cierre del ejercicio 2009.